

إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي

Reevaluations of fixed assets According to the financial accounting system

عبد العزيز قتال
أستاذ محاضر ب
جامعة العربي التبسي - تبسة
gattalazize@gmail.com

يوسف رفيق
أستاذ محاضر ب
جامعة العربي التبسي - تبسة
yousfirafik@yahoo.fr

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية إعادة تقييم الأصول الثابتة في ظل بدائل القياس الممكنة وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، كما طرحت إشكالية التقييم وفق القيمة العادلة ومعوقاتها في الجزائر وأثر عملية إعادة التقييم على القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة إعادة تقييم الأصول الثابتة بقيمتها العادلة بعد إدراجها في الحسابات بتكلفتها التاريخية، حتى تعكس القوائم المالية صورة صادقة عن نتائجها ووضعيتها المالية رغم صعوبة العملية. الكلمات المفتاحية: إعادة التقييم، الأصول الثابتة، القيمة العادلة، التكلفة التاريخية، القوائم المالية.

Abstract:

The main purpose of this study is to explore the importance of Reevaluations of fixed assets in respect of the possible alternative valuation methods in accordance with international accounting standard and the Algerian financial accounting system, It's also posed a problem of valuation at fair value and its obstacles in Algeria and the impact of the revaluation process on the financial statements of the economic institution.

The study reached a number of results, the most important of which is necessity of Revaluation of fixed assets at their fair value after being included in the accounts at their historical cost, So that the financial statements reflect a true picture of their results and their financial situation, despite the difficulty of the process.

Key Words : revaluation, fixed assets, fair value, historical cost, financial statements.

مقدمة:

تحظى مشكلة تقييم الأصول الثابتة باهتمام الفكر المحاسبي الأكاديمي والمهني على حد سواء، حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية وقد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينوي التحول تدريجياً من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة وبالتحديد عند التقييم البعدي للأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية.

ومن الواضح أن هناك إجماع بين المحاسبين والهيئات المحاسبية المسئولة عن إصدار معايير المحاسبة المالية على ضرورة إعادة التقييم الأصول الثابتة والإعتراف بانخفاض قيمة الأصول (المؤونات) فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية معيار رقم 121 لسنة 1995 انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS's معيار رقم 36 لسنة 1999 انخفاض قيمة الموجودات، إلا أن إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة (فائض القيمة) مازال محل خلاف بين المحاسبين في دول مختلفة، فعلى سبيل المثال تعتبر عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة من الممارسات المحاسبية المسموح بها في دول عديدة مثل بريطانيا، استراليا، بلجيكا وفرنسا، كما لا تعتبر هذه الممارسات مسموح بها في دول أخرى كالولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، المملكة العربية السعودية وغيرها من الدول.¹

أما في الجزائر فقد سمح النظام المحاسبي المالي SCF للوحدة الاقتصادية إمكانية تقييم التثبيبات المادية (المحددة مسبقاً) بعد إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفتها التاريخية بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة Juste Valeur) في تاريخ إعادة التقييم، ورغم أن النظام المحاسبي المالي سمح للكيفيات بإمكانية التقييم وفق القيمة العادلة إلى أن هذه العملية غير ملزمة، وتعتبر عملية إعادة التقييم عملية دورية تتم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيبات المعنية إختلاف كبيراً عن قيمتها السوقية بتاريخ الإقفال، كما تصحح مجموع الإهلاك بتاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية للتثبيبات بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه، وتهدف العملية إلى الحصول على معلومات مالية أكثر شفافية تعطي صورة أقرب للواقع، ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية والقيمة السوقية.

إشكالية البحث:

مما سبق يمكن صياغة السؤال الجوهرى الذي سنحاول الإجابة عليه من خلال هذه الورقة البحثية كمايلي: كيف تعالج عملية إعادة تقييم التثبيبات محاسبياً؟ وما هي آثارها على القوائم المالية.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في هذا الموضوع في الفائدة العلمية التي يقدمها من خلال الدراسة النظرية لطرق القياس المحاسبي ومناهجه وأسباب الإنتقال إلى القيمة العادلة ومختلف التقنيات المنتهجة في تحديد القيمة السوقية لهذه التثبيبات وفقاً لخصوصية كل تثبيت، بالإضافة إلى تحديد الإطار العملي لعملية التسجيل

المحاسبي لعملية إعادة التقييم وكيفية مراجعة الإهلاكات حتى تتساوى القيمة الصافية للتثبيات المعاد تقييمها مع قيمتها العادلة بتاريخ إعادة التقييم، كما تكمن في تحديد بعض العراقيل التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وأثرها على القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الورقة البحثية إلى مايلي:
- محاولة التعريف على طرق القياس المحاسبي؛
- توضيح أهمية القيمة العادلة وأسباب توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة؛
- عرض مختلف تقنيات وطرق تحديد القيمة السوقية للأصول الثابتة؛
- محاولة تقديم طريقة المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم؛
- تسليط الضوء على تأثيرات عملية إعادة التقييم على القوائم المالية.

الدراسات السابقة

- دراسة جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد (2007) بعنوان إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين - دراسة ميدانية: ناقش هذا البحث مشكلة إعادة تقييم الأصول الثابتة واعتبرها من القضايا الخلافية في الفكر المحاسبي، واستهدفت هذه الدراسة معرفة آراء مجموعة من الأكاديميين، المهنيين، المدراء الماليين والائتمان المصرفي في فلسطين حول موقفهم من عملية إعادة التقييم و أهم الدوافع وراء ذلك كما استهدفت الدراسة استطلاع آراء العينة حول دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبيان وزع على عينة عشوائية من المجموعات الأربعة، توصلت الدراسة إلى أن 79% من المشاركين مع عملية إعادة التقييم، وعدم وجود اختلاف بين آرائهم حول دوافع إعادة التقييم (أهمها إظهار قوائم مالية أكثر عدالة وواقعية) وكذلك عدم اتفاق آراء المشاركين غير المؤيدين لعملية إعادة التقييم حول أهم دوافع ذلك، وإن كان أهمها أن مبدأ التكلفة التاريخية هو الأفضل في ظل عدم التوافق عند تحديد القيمة العادلة، وبينت الدراسة كذلك اتفاق آراء المشاركين حول أهمية دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم.

- دراسة بلال كيموش (2011) بعنوان التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي: حاول الباحث إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية مع التركيز على طريقة انخفاض القيمة التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي وحسب معيار المحاسبة الدولي IAS 36 من بين بدائل تقييم التثبيات، وتوصل الباحث إلى أن المحافظة على قيمة المؤسسة تتطلب القيام بعملية تقييم أصولها بصفة دورية، ويمكن لطريقة انخفاض القيمة أن تعكس التدهور المستمر في قيمة الأصول وخاصة الآلات والتجهيزات، وبالتالي أخذ الخسائر الناجمة عن هذا التدهور بعين الاعتبار ووضع

السياسات اللازمة من أجل تجديد أصول المؤسسة. وبهذا تسمح بمراعاة العوامل المؤدية إلى تناقص المنافع الإقتصادية والتي لم تؤخذ بعين الاعتبار عند حساب الإهلاكات.

- دراسة خالد حسين التجاني حسين (2014) بعنوان أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة: يتناول البحث أثر المعايير المحاسبية على إعادة تقييم الأصول الثابتة، مبينا عدد من المفاهيم الأساسية من حيث تعريف الأصول وأنواعها وخصائص كل نوع وعناصر تكلفة الأصول وأهمية طرق معالجتها محاسبيا بالإضافة الى دراسة تطبيقية على مؤسسة من المؤسسات السعودية التي تعمل في مجال المخازن حيث حاول الباحث تحدد ملامح تطبيق إعادة تقييم الأصول الثابتة، توصل الباحث إلى أن الالتزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 16 يؤدي إلى بيانات مالية سليمة تحقق درجة من الشفافية والإفصاح والعرض المالي للأصول الثابتة كما أوصى الباحث بالاهتمام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم IAS 16 لما له من أهمية في تسجيل الأصول الثابتة والمصروفات اللاحقة لها بصورة سليمة وإحتساب الإهلاك السنوي بصورة منتظمة بحيث تؤثر نتائج ذلك على تغيرات في حجم الأصول.

هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور:

1. الإطار الفكري للقياس المحاسبي.
2. القيمة العادلة للأصول الثابتة.
3. واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.
4. أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية.

1. الإطار الفكري للقياس المحاسبي.

يمثل القياس جوهر العمل المحاسبي ومركزه، وهذا من خلال استخدام الأرقام في التعبير عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية بهدف تحديد نتائجها ووضعيتها المالية، وتناول الفكر المحاسبي القياس من خلال مدرستين رئيسيتين هما: مدرسة التكلفة التاريخية ومدرسة القيمة العادلة بمداخلهما المتعددة، وميز بين هاتين المدرستين إذ ارتبطت مدرسة التكلفة التاريخية بالاستقرار الاقتصادي بينما ارتبطت مدرسة القيمة العادلة بالتضخم الاقتصادي.²

1.1 مدرسة التكلفة التاريخية.

تعتبر التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي حظيت بالإجماع والقبول العام لعدة عقود، فهي نتاج لمبدأين أساسيين هما: مبدأ ثبات وحدة النقود ومبدأ الحيطة والحذر³، ظهر هذا المبدأ منذ بداية تبلور الفكر المحاسبي ويعد من أهم مرتكزات العمل المحاسبي، حيث برز بمعية مبادئ أخرى أصطلح عليها بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

وتمثل التكلفة التاريخية النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والالتزامات والمصاريف بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها وعادة ما تكون التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية، فالقاعدة الأساسية في التطبيق العملي المحاسبي هو إثبات التكلفة الأصلية لكافة عناصر الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع النفقات والإيرادات بغض النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية لوحدة النقد، الأمر الذي يوفر معلومات موضوعية، قابلة للتحقق وخالية من التحيز لأنها تبنى على أحداث فعلية، ليست إفتراضية أو متوقعة.

1.1.1 مبررات استخدام التكلفة التاريخية.

هناك عدة أسباب تدعم وجهة نظر المؤيدين والمندانين باستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتقييم، نذكر منها مايلي:⁴

- التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل؛
- تستند التكلفة التاريخية على عمليات حدثت فعلا وليست إفتراضية؛
- التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لاستنادها على الوثائق الثبوتية؛
- مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم مع الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، لاسيما فرض الموضوعية بما يتيح إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات؛
- يتماشى مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الإستمرارية الذي يفترض أن الوحدة المحاسبية مستمرة في نشاطها إلى أجل غير محدود؛
- يتناسب مبدأ التكلفة التاريخية مع فرض الوحدة النقدية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومبدأ تحقق الإيرادات.

2.1.1 عيوب استخدام التكلفة التاريخية.

أن حقيقة التكلفة التاريخية والتي تمثل الواقع الفعلي للحدث لحظة وقوع التبادل لا تترك مجالاً للتشكيك في صحتها، وإنما يظهر التشكيك في سلامة هذا المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث إذ تصبح القيمة شيء من الماضي، والذي يمكن أن ينحرف قليلاً أو كثيراً عن القيمة الحقيقية، من هنا بدأت الإنتقادات لهذا المبدأ وتعددت معها الطرق والمبادئ والسياسات البديلة، ففي ظل تغيرات الأسعار وانتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في معظم الاقتصاديات، تصبح التكلفة التاريخية لا تعبر عن الواقع الاقتصادي، كما أن ارتباطها بالماضي يجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات إعداد التنبؤات المستقبلية، ولا تتفق مع مفهوم التقييم المحاسبي الذي يركز على تقييم أثر الأحداث الاقتصادية على بنود القوائم المالية ومن أهم البدائل المقترحة للتخلي عن التكلفة التاريخية نجد التكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على الأرقام القياسية للأسعار كأداة لتوحيد وحدة النقد المستخدمة في التقييم أحداث إقتصادية تمت في نقاط زمنية مختلفة.⁵

3.1.1 التكلفة التاريخية المعدلة.

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للتقييم، وترتكز على إعادة تقييم وحدة النقد على أساس القوة الشرائية، هاته الأخيرة يمكن أن ترتفع أو تنخفض تبعا لحالة الاقتصاد من الازدهار إلى الانكماش والعكس⁶، إذ تعتمد هذه الطريقة على إعادة تقييم بنود القوائم المالية على أساس التغيير في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، أي توحيد وحدة النقد المستخدمة في التقييم مما يسمح بتحقيق تجانس بنود القوائم المالية، ويمكن التمييز بين نوعين من التعديل:⁷

- التعديل الدوري: يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في نهاية كل دورة؛
- التعديل غير الدوري: يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في تواريخ غير منتظمة، عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية، ويتم التعديل وفق العلاقة التالية:

8

القيمة المعدلة = التكلفة التاريخية x الرقم القياسي بتاريخ إعداد القوائم / الرقم القياسي بتاريخ

النشأة

وهناك العديد من الأرقام القياسية التي يمكن إستخدامها، ففي الولايات المتحدة الأمريكية ينتشر استخدام الرقم القياسي لأسعار المستهلك (Consumer Price Index CPI) والذي يعبر عن متوسط التغيرات في أسعار مجموعة واسعة من السلع والخدمات الاستهلاكية المتداولة خلال فترة زمنية، ويتم الإعلان عنه شهريا.⁹

2.1 مدرسة القيمة العادلة.

ظهرت هذه المدرسة لتصحيح الخلل في مخرجات تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم، وتستند في واقعها العملي على تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 29 التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ويعتبر مفهوم القيمة العادلة أفضل أداة للمقارنة فإذا كانت مؤسستان تملكان نفس الأصل مع إختلاف تاريخ الحيازة، تظهر تكلفة هذا الأصل بشكل مختلف وعليه لا يمكن إجراء مقارنة سليمة إذا ما تم إستخدام طريقة التكلفة التاريخية، في حين أن إستخدام طريقة القيمة العادلة ستعطي أساسا معقولا للتقييم الموضوعي والمقارنة.

وتعرف القيمة العادلة على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل، خلال عملية تبادل حقيقية بين أطراف مطلعة بعيدا عن ظروف التصفية، وفي المقابل فالقيمة العادلة للمطلوبات (الخصوم) تعرف بأنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده خلال عملية تبادل حقيقية بين أطراف رغبة، ويتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة، وفي حالة عدم توفرها يتم تحديد القيمة العادلة بشكل تقديري.¹⁰

كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم 157 بشأن تعريف وإنشاء إطار لقياس القيمة العادلة، والذي عرفها بأنها ذلك السعر الذي يستلمه البائع عند بيع أحد أصوله أو يدفعه عند تحويل أحد إلتزاماته، في عملية منظمة بين شركاء السوق في تاريخ القياس¹¹، والقيمة العادلة وفق هذا التعريف تمثل

القيمة السوقية فهذا المفهوم يركز على السعر الذي سيستلم نظير بيع أصل أو السعر الذي سيدفع أثناء تحويل إلزام.

كما عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة الأصل أو سداد الإلتزام، بين أطراف متطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت¹²، وتم تعديل هذا التعريف مع صدور المعيار IFRS 13 والمتعلق بقياس القيمة العادلة ليعرفها بأنها السعر الذي يمكن إستلامه نتيجة بيع أصل أو دفعه لتحويل إلزام بموجب عملية منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس.¹³

مما سبق يمكن القول أن القيمة العادلة تتطلب مايلي:

- رغبة الأطراف المشتركة في تحديد القيمة بإجراء قياس بعيد عن الإكراه، الإستغلال والتجيز؛
- معرفة الأطراف المشتركة بالقيمة بأن تحديدها تم بناء على معلومات كاملة، موثوقة، صادقة وبعيدة عن الغش والتضليل؛
- أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية في سوق نشط.

1.2.1 مبررات إستخدام القيمة العادلة.

طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB باستخدام أكبر للقيمة العادلة كأساس لقياس بنود القوائم المالية، فهو يرى أن تطبيق القيمة العادلة يمكننا من معلومات أكثر ملائمة مقارنة مع المعلومات المتحصل عنها عند تطبيق التكلفة التاريخية، كما أن القيمة العادلة تمكن المؤسسة من تقييم أداؤها الماضي وتحديد توقعاتها المستقبلية، ويرى المؤيدين للقيمة العادلة والمنادين بها أنها لها العديد من الإيجابيات يمكن أن نذكر منها مايلي:¹⁴

- تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع، ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية والقيمة السوقية، والتي كثيرا ما تلاحظ عند إستعمال التكلفة التاريخية في قياس أصول وإلتزامات المؤسسة؛
- تساعد القيمة العادلة في الكشف عن إمكانية تعثر المؤسسة وبالتالي إكتشاف خطر الإفلاس نتيجة ضخامة إلتزاماتها التي تسجل بقيمتها العادلة المعبرة عن حقيقتها، وبالتالي تساعد الأطراف ذات الصلة وخاصة المستثمرين باتخاذ القرار المناسب؛
- تقدم القيمة العادلة معلومات صادقة لجميع مستخدمي القوائم المالية عن أصول وإلتزامات المؤسسة مقارنة مع المعلومات التي تقدمها التكلفة التاريخية، حيث أن القيمة العادلة تعكس الوضع الحالي للسوق؛
- تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع من خلال خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية كونها تعكس آخر تقييم عادل لعناصر القوائم المالية، توفر أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في

تسيير الأموال، كما يساهم الإعتماد عليها في الوصول إلى مؤشرات مالية أكثر صحة وذات جدوى، تساعد على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية واتخاذ القرار:

- توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في تسيير الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو حتى الإحتفاظ بها أو السداد.

2.2.1 عيوب استخدام القيمة العادلة.

يواجه الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة عدة انتقادات للقيمة العادلة، أهمها مايلي:¹⁵

- تقدم القيمة العادلة نظرة قصيرة الأجل تتناقض مع أهداف إستمرارية النشاط على المدى الطويل:

- تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة عدم الإستقرار في التقييم المحاسبي، مما لا يمكن من التمييز بين التغيرات الظرفية والتغيرات الجذرية التي تؤثر هيكليا على المؤسسة:

- يؤدي الإعتماد على القيمة العادلة إلى تكاليف مرتفعة للحصول على المعلومات:

- يصعب التحقق من القيمة العادلة لأي أصل أو التزام في ظل عدم توافر سوق نشط يتم التداول فيه، أي أنه هناك إشكال على مستوى الموثوقية:

- الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس تقييم متباينة:

- للقيمة العادلة أهمية كبيرة في تحديد السعر المناسب للتبادل، وبالتالي عند اتخاذ القرار المناسب وعليه يجب أن يتم إستخدامها بدقة وحذر والتأكد من المعلومات التي استخدمت لحسابها، لذا فقد تكون سببا لاتخاذ قرارات خاطئة.

3.2.1 أساليب قياس القيمة العادلة.

حدد المعيار الأمريكي رقم 157 ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة، وهي على التوالي:¹⁶

- مدخل السوق: يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأشياء الممكن مشاهدتها وتحديد سعرها في السوق، بما في ذلك الأصول المماثلة أو المقارنة:

- مدخل الدخل: ويستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماداً على إفتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية:

- مدخل التكلفة: يعتمد مدخل التكلفة على المبلغ المطلوب حالياً لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما محل التكلفة.

وطبقاً للمعيار رقم 157 فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض المواقف باستخدام أسعار إرشادية في سوق نشط لأصول أو إلتزامات مماثلة، كما يمكن أن يكون إستعمال المداخل المختلفة أنسب لتحديد القيمة العادلة.

2. القيمة العادلة للأصول الثابتة.

تختلف طريقة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة حسب طبيعة وخصوصية كل تثبيت حيث نجد.

1.2 التثبيتات المعنوية.

هذا النوع من الأصول يتطلب اهتمام كبير ودراسة معمقة ومستفيضة، باعتبارها أصول غير ملموسة كالعلامات، الامتيازات، الاسم التجاري، حقوق الملكية الصناعية والفكرية والتراخيص الإدارية التي تمثل أهم عناصر شهرة المحل (Fond de commerce) وعليه تتطلب عملية تقييمها معرفة دقيقة لطبيعتها التي تختلف حسب نشاط كل مؤسسة، خصوصا وأن قيمتها تكون كبيرة في أغلب الأحيان.

1.1.2 مصاريف البحث والتطوير.

تعتبر مصاريف البحث والتطوير من الأصول المعنوية المولدة داخليا، وتقيم من خلال المنافع الاقتصادية المستقبلية المنتظرة إلا إذا لم نستطع تحديدها فتقيم على أساس المصاريف المتكبدة للإنتاج هذا الأصل المعنوي¹⁷، أي بتكلفة الحياة منقوص منها الإهلاكات المتراكمة خلال مدة الحياة.¹⁸

2.1.2 براءات الإختراع (Le brevet).

هي شهادة تسلم للمكتشف بغرض ضمان وحماية حق استغلال هذا الإختراع لمدة محددة وشروط معينة ويمكن أن تنشئها المؤسسة لذاتها أو تحصل عليها عن طريق الشراء.¹⁹

- تقيم البراءة التي أنشأتها المؤسسة إما عن طريق التكاليف التي تكبدتها لإنشائها (تكاليف الأبحاث الإيداع، التجديد، الرسوم القانونية،... إلخ) هذه الطريقة في التقييم لا تعطي تقدير عادل للقيمة المالية للبراءة لكنها بتعلمنا بتكاليف تطويرها (لا تأخذ في الحسبان الأرباح المستقبلية) أو عن طريق القيمة الحالية الصافية وهذا من خلال استحداث التدفقات النقدية المستقبلية، وتحدد قيمة البراءة (V) من خلال العلاقة الآتية:

$$V = \sum_{i=1}^n \frac{Vi}{(1+r)^i}$$

Vi التدفقات النقدية المتوقعة
i مدة استخدام البراءة
r معدل الخصم

- تقيم البراءة التي تم الحصول عليها عن طريق الشراء إما من خلال المبلغ المدفوع للحصول عليها وفق العلاقة الآتية (قيمة البراءة = المبلغ المدفوع - الإهلاك الاستثنائي) أو عن طريق قيمتها العادلة باستخدام طريقة المقارنة من خلال تحديد قيمة براءة مماثلة أو عن طريق قيمتها السوقية.

3.1.2 المهارات (الامتيازات).

لا يحظى هذا النوع من الأصول المعنوية بنفس الحماية القانونية التي تلقاها البراءة رغم أهميتها البالغة بالنظر لما يكتنف مفهومها من غموض وإبهام، وتقييم بنفس طريقة تقييم البراءة والامتياز يمكن أن يكون ملكا للمؤسسة تنازلت عليه للغير أو قد تحصل عليه المؤسسة عن طريق الشراء²⁰، ففي الحالة الأولى أين قامت المؤسسة ببيع المهارة لطرف آخر مقابل حصولها على قسط سنوي فتتحدد قيمتها انطلاقا من العلاقة التالية:

$$V = X \frac{1 - (1 + i)^{-n}}{i}$$

X القسط السنوي

i معدل الخصم

n عدد السنوات

أما في حالة شراء المؤسسة للمهارة فتقييم من خلال العلاقة: (قيمة المهارة = المبلغ المدفوع - الإهلاك الاستثنائي) فالقيم المعنوية مثلها مثل الأراضي لا تهلك بصفة دورية، بل تهلك استثنائية، فمثلا في حالة التطور التكنولوجي يمكن أن تصبح البراءة عديمة الجدوى.

4.1.2 العلامات (Les Marques).

هي الإشارات والرموز والرسومات التي تميز منتجات أو خدمات مؤسسة عن غيرها، والعلامة يمكن إنشاؤها من طرف المؤسسة كما يمكن شراؤها، وتكتسي عملية تقييمها صعوبة بالغة لكن على العموم يمكن تقييمها عن طريق تكاليف إعادة إنشائها (مصارييف الإشهار، مصارييف الدعاية،... إلخ) أو عن طريق حساب الهامش بين سعر المنتج بالعلامة وسعر منتج آخر مماثل بعد خصم التكاليف المتكبدة للحفاظ عليه وتحسين صورته.²¹

5.1.2 شهرة المحل (Fonds de Commerce).

يعرف شهرة المحل على أنه القدرة التي تتمتع بها المؤسسة على تحقيق الأرباح من خلال الاستغلال الأمثل لعدة عناصر (منتجات، معدات، موارد بشرية، زبائن،... إلخ) وبالتالي فهو يمثل جميع العناصر المعنوية المرتبطة بنشاط المؤسسة والتي لا يمكن تقييمها بشكل مباشر، لذا فشهرة المحل لا يتم إدماجها ضمن عناصر الأصول، وإذا كانت هناك قيمة لشهرة المحل مسجلة في الميزانية فهي ناجمة عن حساب ما يعرف بفارق الاقتناء (goodwill)²²، إذا فشهرة المحل لا تسجل إلا في حالة الشراء وهنا يتم تقييمها وفق طرق خاصة سنتطرق إليها لاحقا.

بشكل عام تقييم الأصول غير الملموسة يتطلب معرفة دقيقة لطبيعة نشاط المؤسسة، ويتم التقييم على أساس القيمة السوقية أو عن طريق العوائد أو المنافع المستقبلية المنتظرة ووفق ما تنص عليه القواعد العامة للتقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، خصوصا معيار IAS 38 الأصول غير الملموسة.

2.2 التثبيات المادية.

تشمل الأصول المادية، الأراضي، المباني والمعدات ويتم تحديد قيمتها السوقية كمايلي: ²³

1.2.2 الأراضي.

هناك عدة طرق لتقييم الأراضي إلا أنه يمكن حصرها في طريقتين أساسيتين مع ضرورة التمييز بين

الأراضي المبنية وغير المبنية. ²⁴

- الطريقة المباشرة: عن طريق المقارنة مع أرض لها نفس الخصائص من حيث النوعية والموقع والمساحة، فالأراضي غير المبنية تتحدد قيمتها بضرب سعر المتر المربع في المساحة أما الأراضي المبنية فقيمتها تساوي قيمة أرض غير مبنية ناقص التخفيض المطبق (وهو تخفيض جزائي لوجود مبنى على الأرض وعادة ما يقارب 30%).

- الطريقة غير المباشرة: بواسطة التكلفة العقارية التي تستعمل عادة في تقييم الأراضي المبنية وتضم التكلفة العقارية للمبنى، سعر الأرض، أتعاب أخصائي مسح الأراضي، نفقات التهيئة والرسوم الأخرى.

2.2.2 المباني.

تصنف المباني حسب النظام المحاسبي المالي إلى مباني إدارية، مباني تجارية، ومباني صناعية، إلا أنه

على العموم يمكن تقييمها من خلال طريقتين، هما: ²⁵

- طريقة المقارنة: وفق هذه الطريقة فقيمة المباني تتحدد من خلال مقارنتها مع مباني أخرى لها نفس المواصفات، ورغم أن هذه الطريقة تعتبر أنسب لطريقة للتقييم إلا أنها صعبة للغاية خصوصا إذا كنا أمام سوق غير نشط، لذا يمكننا تقييم المباني من خلال مقارنتها مع مباني جديدة لها نفس المميزات والمردودية والنشاط وعليه من منظور قيمة إعادة البناء يمكن تحديد تكلفة المتر المربع ومن ثم إيجاد قيمة المبنى مع الأخذ في الحسبان القدم ومدة الامتلاك، وعليه تتحدد قيمة المبنى انطلاقا من العلاقة الآتية:

قيمة المبنى = القيمة الجديدة (المساحة * سعر المتر المربع) * معامل التقادم

حيث أن معامل التقادم = مدة الحياة المتبقية / مدة الحياة الكلية (عادة تكون بين 25 و 30 سنة)

- طريقة الحياة: يتطلب إنجاز مبنى القيام بعدة أشغال واستثمارات خلال عدة سنوات، وعليه حسب هذه الطريقة تتحدد قيمة المباني من خلال تحين التكاليف الخاصة بكل سنة وتصحيحها بتطبيق معامل التقادم وجمعها للوصول إلى القيمة الحالية للمباني من منظور قيمة الحياة.

3.2.2 المعدات والتثبيات الأخرى.

عادة ما تتجاوز مدة الحياة الاقتصادية لمثل هذه الأصول مدة الحياة المحاسبية (الضريبية) وعليه

يمكن أن تهتمك محاسبيا تماما وتبقى لها قيمة اقتصادية، وهذا ما يتطلب القيام بإعادة تقييمها كل فترة مع الأخذ في الحسبان مصاريف الصيانة المتعلقة بها والتي من المفروض أن تزيد في عمرها الاقتصادي، وعلى

العموم تتحدد قيمة المعدات عن طريق إحدى الطرق الثلاثة: ²⁶

- القيمة الإستعمالية: تعتمد هذه الطريقة على تقييم المعدات من خلال قيمة معدات جديدة مماثلة لها مع تطبيق معدل يأخذ في الحسبان مدة الحياة المتبقية، وتحدد القيمة الإستعمالية من خلال العلاقة التالية:

$$\frac{VCN}{VG} = \text{قيمة الاستعمال} = \frac{\text{القيمة الجديدة في المعامل}}{\text{المعامل}}$$

VCN القيمة المحاسبية الصافية
VG القيمة الإجمالية

- القيمة عن طريق المقارنة: إي تحديد القيمة من خلال القيمة السوقية لمعدات مماثلة، ورغم أن هذه الطريقة صعبة للغاية من حيث صعوبة إيجاد نفس المميزات إلا أنها الأكثر موضوعية، وعليه يجب القيام بدراسة دقيقة وواقعية لتحديد قيمة المعدات.

- الطريقة غير المباشرة: تقييم الآلات وفق هذه الطريقة انطلاقاً من تكلفة الحيابة، مع الأخذ في الحسبان عمرها الافتراضي وتطور مؤشر السعر، وتحسب كمايلي:

$$\text{قيمة الآلة} = \text{تكلفة الحيابة} (1 + \text{مؤشر السعر}) \times \frac{\text{المدة المتبقية}}{\text{المدة الإجمالية}}$$

كما يمكن استعمال طريقة إعادة التقييم بواسطة تحيين تكاليف الاستثمارات المنجزة في عدة سنوات، باستخدام معدل إعادة تقييم ومعدل القدم.

4.2.2 التثبيات المتحصل عليها بعقد إيجار تمويل (Crédit Bail).

عقد إيجار التمويل هو عقد بين طرفين مستأجر ومؤجر، يتم بموجبه تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل المستأجر مقابلة إتاوة عادة ما تكون سنوية، مع إمكانية تحويل الملكية في نهاية فترة التعاقد، وعليه فعقد إيجار التمويل يعتبر وسيلة للتمويل الاستثماري²⁷، وتحدد تكلفة الأصل بتاريخ التعاقد من خلال تحيين الدفعات وفق العلاقة التالية:²⁸

$$V = L \frac{1 - (1 + i)^{-n}}{i} + OP(1 + i)^{-n}$$

L الدفعات السنوية
i معدل الفائدة الضمني
n مدة العقد
OP مبلغ رفع خيار الشراء

وتقييم الأصول المتحصل عليها بعقد إيجار تمويل بنفس طرق تقييم باقي الأصول، إلا أنه يعتمد إلى استبعاد مجموع الدفعات الغير مسددة المحينة في تاريخ التقييم.

3.2 التثبيات المالية.

يتطلب هذا النوع من التثبيات دراسة جد معمة بالنظر لخصويته، فإذا كانت سندات المساهمة مسعرة في البورصة فتقيم على أساس متوسط السعر لعدد معين من الأشهر، أما إذا كانت غير مسعرة تكون أمام حالتين:²⁹

- إذا كانت المؤسسة مساهمة بنسبة كبيرة في رأس مال مؤسسة أخرى، تعتبر هذه الأخيرة فرع من المؤسسة المساهمة وعليه يتم التقييم بنفس المبادئ المستعملة في المؤسسة الأم، ومن بعد يتم دمجها؛
- إذا كانت مساهمات المؤسسة صغيرة فإن التقييم يتم على أساس التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.

كما يمكن تحديد القيمة القابلة للتحويل للتثبيات المالية بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية (القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة).

3. واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

تبنى النظام المحاسبي المالي (SCF) نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها بالقيمة الحقيقية، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات، وعرفها في الملحق الثالث على أنها: المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.³⁰ كما عرفتها المادة السادسة من النظام رقم 08/9 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها: المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادلة.³¹

والملاحظ من خلال التعاريف السابقة أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف كثير عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية، وتشير التعاريف السابقة إلى الثمن أو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق شروط المنافسة الاعتيادية.

يواجه تطبيق القيمة العادلة من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية نلخصها في النقاط التالية:

1.3 صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية.

إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية.³²

2.3 تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي.

يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة 25 حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.³³

3.3 غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة.

إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم و السندات و مشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد و عميق على النظام المالي للجزائر.³⁴

4.3 غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني.

إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.³⁵ وعلى العموم يمكن القول أن عملية التقييم وفق القيمة السوقية في الجزائر تواجه عدة عراقيل تتعلق أساسا بالذاتية عند تقديرها وافتقارها إلى المصداقية والموضوعية لعدم وجود سوق نشك ومنظم وفعال يمكن من خلاله تحديد القيمة السوقية بكل موضوعية³⁶، بالإضافة إلى العراقيل الجبائية والتشريعية.

4. أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية.

حتى نتمكن من معرفة أثر عملية إعادة التقييم على القوائم المالية، قمنا بدراسة تطبيقية في مؤسسة إسمنت تبسة، ورغم أن المؤسسة لا تطبق طريقة إعادة التقييم في التقييم البعدي لأصولها الثابتة إلا أنها كلفت خبير بإعادة تقييم أصولها في إطار عملية التحضير لدخولها إلى السوق المالي.

1.4 التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم التثبيتات.

أعطى النظام المحاسبي المالي للكيان إمكانية تقييم التثبيتات المادية (المحددة مسبقا) بعد إدراجها الأولى في الحسابات بكلفتها منقوص منها ما يتجمع من إهلاك وخسائر القيمة بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة Juste Valeur) في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها الإهلاكات وخسائر القيمة اللاحقة وتتم هذه العملية بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية إختلاف كبيرا عن قيمتها السوقية بتاريخ الإقفال، ويصحح مجموع الإهلاك بتاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية للتثبيت بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه، وتعالج عملية إعادة التقييم محاسبيا كمايلي:

1.1.4 إعادة التقييم السلبي للأصول الثابتة.

نقول أننا أمام تدهور في قيمة التثبيتات إذا كانت قيمتها الحالية (القيمة القابلة للتحصيل) أقل من القيمة المحاسبية الصافية (القيمة الدفترية) ومنه يتم إثبات خسائر القيمة محاسبيا كما يلي³⁷:

xxxxx	xxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	29	681
xxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات إثبات خسائر القيمة		

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بمراجعة تدني القيمة المسجل في السنوات السابقة، فتدني القيمة ليس نهائيا يمكن رفعه، تخفيضه أو إلغائه.

فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية تقوم المؤسسة باسترجاع خسارة القيمة إلا أن هذا الاسترجاع مقيد بشرطين هما:

- الشرط الأول: لا يمكن أن يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ المؤونة المسجلة سابقا.
 - الشرط الثاني: لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يؤدي الاسترجاع إلى قيمة محاسبية صافية أكبر من القيمة المحاسبية الصافية الواجب الحصول عليها في حالة الإهلاك العادي.
- وتعالج محاسبيا عملية المراجعة الدورية للمؤونة كمايلي:
- رفع مبلغ خسائر القيمة.

xxxxx	xxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	29	681
xxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات إثبات خسائر القيمة		

- تخفيض أو إلغاء المؤونة

2.1.4 إعادة التقييم الإيجابي للأصول الثابتة.

xxxxx	xxxxx	خسائر القيمة عن التثبيتات	781	29
xxxxx		استرجاع خسائر القيمة أصول غير جارية تخفيض أو إلغاء المؤونة		

عند قيام المؤسسة بتقدير القيمة السوقية للتثبيتات المعني وجب عليها تصحيح العمليات المحاسبية السابقة المتعلقة بهذا التثبيت وتسجيلها محاسبيا كمايلي:³⁸

معدل إعادة التقييم = القيمة السوقية / القيمة المحاسبية الصافية (بتاريخ إعادة التقييم)
القيمة الإجمالية للتثبيت بعد إعادة التقييم = تكلفة الإقتناء x معدل إعادة التقييم

xxxxx	xxxxx	التثبيت المعني	28x	2x
xxxxx		إهلاك التثبيت المعني	105	
xxxxx		فارق إعادة التقييم		
		تصحيح الإهلاك وتسجيل الفارق		

3.1.4 حالات خاصة لإعادة التقييم:

وفق النظام المحاسبي المالي تتم عملية إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيت المعني اختلافا كبيرا عن قيمته الحقيقية (العادلة) وعليه يمكن أن تظهر بعض الحالات الخاصة عند إعادة التقييم يمكن تلخيصها فيمايلي:

- تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كنواتج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق إدراجها في الحسابات كأعباء في حدود خسارة القيمة المسجلة؛
- إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة، فإن هذه الخسارة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة لنفس الأصل.

4.1.4 إعادة تقييم التثبيتات المالية

نص النظام المحاسبي المالي على تقييم الأصول المالية عند إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفة إقتنائها إلا أنه يعمد في نهاية كل سنة مالية إلا إجراء إختبار تدني القيمة لإثبات أية خسائر محتملة، وهنا نميز بين نوعين من الأصول المالية:³⁹

- التثبيتات المالية المحتفظ بها إلى حلول تاريخ إستحقاقها: هذه التثبيتات تكون لها خسارة في القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحويل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، ويتم إثبات خسارة القيمة كمايلي:

xxxxx	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول مالية	686
-------	---	-----

xxxxx		خسائر القيمة عن التثبيتات المالية إثبات خسائر القيمة	296	
-------	--	---	-----	--

أما عند الإسترجاع إذا أثبت إختبار تدني القيمة إسترجاع خسائر قيمة سابقة، نسجل ماييلي:

xxxxx	xxxxx	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية استرجاع خسائر القيمة أصول مالية إسترجاع خسائر القيمة	786	296
-------	-------	--	-----	-----

- تثبيات مالية جاهزة للبيع: وهي أصول مالية إشترتها المؤسسة بغرض التنازل عنها على المدى الطويل يتم إثبات فوراق التقييم في شكل زيادة أو إنخفاض في الأموال الخاصة لكي لا تتأثر نتيجة السنة المالية بالتغيرات الطرفية التي تتعرض لها قيمة هذه الأصول، وتسجل خسائر القيمة كمايلي:
أما الفائض فيسجل ماييلي

	xxxxx	تثبيات مالية أخرى		27x
xxxxx xxxxx	xxxxx	فارق التقييم تثبيات مالية أخرى تسجيل فائض القيمة إثبات خسائر القيمة	104 27x	104

2.4 إعادة تقييم التثبيتات في مؤسسة إسمنت تبسة.

لمعرفة مدى تأثير عملية إعادة التقييم قمنا إختيار تثبيتت مادي (آلة) تحصلت عليها المؤسسة لرفع

إنتاجية الفرن.

تاريخ الإقتناء: 2012/03/04

تكلفة الإقتناء: 68 261 221.42 دج

العمر الإنتاجي: 10 سنوات

الجدول رقم 01: مخطط إهلاك الآلة (من 2012 إلى 2016)

VCN	$\sum A$	A	VA	السنة
62 272 786.32	5 688 435.10	5 688 435.10	68 261 221.42	2012
55 746 664.18	12 514 557.24	6 826 122.14	68 261 221.42	2013
48 920 542.04	19 340 679.38	6 826 122.14	68 261 221.42	2014

42 094 419.90	26 166 801.52	6 826 122.14	68 261 221.42	2015
35 268 297.76	32 992 923.66	6 826 122.14	68 261 221.42	2016

Source: Fiche Gestion des Immobilisations 2016.

وقدر الخبير القيمة السوقية للألة بتاريخ 2014/12/31 بقيمة 61 150 000.00 دج

1.2.4 التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الآلة في يومية مؤسسة الإسمنت.

معدل إعادة التقييم = $48\,920\,542.04 / 61\,150\,000.00 = 1.25$

قيمة الآلة بعد إعادة التقييم = $85\,325\,581.36 = 1.25 \times 68\,261\,221.42$

الإهلاك المتراكم بعد إعادة التقييم = $24\,175\,581.36 = 1.25 \times 19\,340\,679.38$

الجدول رقم 02: مخطط إهلاك الآلة بعد إعادة التقييم (من 2012 إلى 2016)

VCN	$\sum A$	A	VA	السنة
		2014/12/31		
6 826 122.14	6 826 122.14	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية إهلاك معدات صناعية إثبات خسائر القيمة	2815210	681
4 834 901.98 12 229 457.96	17 064 359.94	معدات صناعية إهلاك التثبيت المعني فارق إعادة التقييم تصحيح الإهلاك وتسجيل الفارق	2815210 105	215210
78 215 116.24	7 110 465.11	7 110 465.11	85 325 581.36	2012
69 682 558.11	15 643 023.25	8 532 558.14	85 325 581.36	2013
61 150 000.00	24 175 581.38	8 532 558.14	85 325 581.36	2014
52 617 441.84	32 708 139.52	8 532 558.14	85 325 581.36	2015
44 084 883.70	41 240 697.66	8 532 558.14	85 325 581.36	2016

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ أن القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم في نهاية سنة 2014 تساوي القيمة السوقية للألة.

2.2.4 أثر إعادة تقييم الآلة على الميزانية.

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الآلة الصناعية نلاحظ أن فارق التقييم يسجل في شكل زيادة في رأس المال مقابل زيادة بنفس المقدار في القيمة المحاسبية الصافية للآلة الصناعية (زيادة في قيمة الخصوم تقابلها زيادة بنفس المقدار في قيمة الأصول) مما يعني عدم تأثير عملية إعادة التقييم على نتيجة الدورة لسنة 2014.

جدول رقم 03: أثر إعادة التقييم على ميزانية 2014.

الأصول	الخصوم		
الثبتيات المادية	الأموال الخاصة	(+) 12 229 457.96	
	فارق إعادة التقييم	(+) 12 229 457.96	

المصدر: من إعداد الباحث

أما خلال السنوات 2015، 2016 يتأثر جانب الأصول بالنقصان بمقدار الفارق بين قسط الإهلاك السنوي بعد إعادة التقييم وقسط الإهلاك السنوي قبل إعادة التقييم، مما يؤدي إلى نقصان في جانب الخصوم (نتيجة الدورة) بنفس المقدار.
الفارق: 8 532 558.14 - 6 826 122.14 = 1 706 436 دج

جدول رقم 04: أثر إعادة التقييم على ميزانية 2015، 2016.

الأصول	الخصوم		
الثبتيات المادية	الأموال الخاصة	(-) 1 706 436	
	نتيجة الدورة	(-) 1 706 436	

المصدر: من إعداد الباحث

3.2.4 أثر إعادة تقييم الآلة على جدول حسابات النتائج.

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الآلة الصناعية نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لا تؤثر على جدول حسابات النتائج لسنة 2014 لأن تسجيل قسط الإهلاك السنوي لسنة 2014 يسجل محاسبيا قبل عملية إعادة التقييم.

أما خلال السنوات 2015، 2016 نلاحظ أن حسابات الأعباء وبالتحديد حساب 681 مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة. أصول غير جارية تتأثر بالزيادة بمقدار الفارق بين قسط الإهلاك السنوي بعد إعادة التقييم وقسط الإهلاك السنوي قبل إعادة التقييم، أما حسابات النواتج فلا تتأثر بعملية إعادة التقييم، مما يؤدي حتما إلى تأثر نتيجة الدورة سلبا (بالنقصان) بنفس المقدار.

نتائج الدراسة:

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على واقع تقييم التثبيتات في الجزائر وفق القيمة السوقية ومعوقات هذه العملية، وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- لا يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع الكثير من الأصول خاصة التي تتمتع بتكنولوجيا عالية نظراً لانخفاض قيمتها بشكل غير عادي بعد فترة معينة من تاريخ الشراء أو من بداية التشغيل، أو في بعض الأسواق التي تتميز بارتفاع قيمة الأصول سنوياً، وعليه فعملية إعادة التقييم تؤدي إلى جعل القوائم المالية أكثر عدالة لتوفير قياس أكبر واقعي للأرباح.

- تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع من خلال خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية كونها تعكس آخر تقييم عادل لعناصر القوائم المالية، توفر أساساً محايداً لتقييم كفاءة الإدارة في تسيير الأموال، كما يساهم الاعتماد عليها في الوصول إلى مؤشرات مالية أكثر صحة وذات جدوى، تساعد على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية واتخاذ القرار.

- تعتبر عملية تحديد القيمة العادلة لأي أصل أو التزام في ظل عدم توافر سوق نشط يتم التداول فيه عملية جد معقدة، فالاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي في ظل وصعوبة توفير سوق منتظمة للأصول، وعدم وجود قواعد محددة ومنظمة لعملية إعادة التقييم رغم وجود أكثر من معيار محاسبي دولي خاص بالأصول.

- تواجه عملية التقييم وفق القيمة السوقية في الجزائر عدة عراقيل تتعلق أساساً بالذاتية عند تقديرها وافتقارها إلى المصدقية الموضوعية لعدم وجود سوق نشك ومنظم وفعال يمكن من خلاله تحديد القيمة السوقية بكل موضوعية، بالإضافة إلى العراقيل الجبائية والتشريعية التي تواجه العملية.

- لعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة تأثيرات مباشرة على نتائج الدورات اللاحقة لذا لا بد من توفير جميع المتطلبات الضرورية للعملية وتأهيل المهنيين (مؤسسات استشارية أو مكاتب تقييم) حتى لا تخضع عملية التقييم للحكم الشخصي.

الاحالات والمراجع:

1. جبر إبراهيم الداور، محمد نواف عابد، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين – دراسة ميدانية، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية 2008، المجلد 10، العدد A1، ص 153.
2. صالح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007، ص 105.
3. Tournier Jean - Claude, *La révolution comptable du coût historique à la juste valeur*, édition d'organisation, paris, 2000, P 11.
4. صالح حواس، مرجع سبق ذكره، ص 108.
5. رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان 2003، ص 67-68.
6. وليد ناجي الحياي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 254.
7. حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 274.

8. محمد السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، 2002، ص 243.
9. فالتر ميغس، روبرت ميغس، المحاسبة المالية، ترجمة وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، دار المريخ، الرياض، 1988، ص 688.
10. رضا إبراهيم صالح، أترتوجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد رقم 42، جامعة الإسكندرية، 2009، ص 23.
11. جمعة هوام، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقارير المالية، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21 و22 نوفمبر 2007، ص 07.
12. طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة - محاسبة القيمة العادلة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003، ص 11.
13. خالد الجعارات، محمد الطبري، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 34، بغداد، 2013، ص 242.
14. رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 26.
15. حواس صالح، مرجع سبق ذكره، ص 116.
16. رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 24.
17. Jean-Étienne Palard, Franck Imbert, **Guide Pratique d'évaluation d'entreprise**, Eyrolles, Paris, 2013, P154.
18. Direction Général des impôts, **L'évaluation des entreprises et des titres de sociétés**, Novembre 2006, P39.
19. Jean-Sébastien Lantz, **Valorisation stratégique et financière**, Maxima, Paris, 2004, PP71-76.
20. بكاري بلخير، أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010/2009، ص 67.
21. Jean-Baptiste Tournier, Jean-Claude Tournier, **Evaluation d'entreprise que vaut une entreprise ?**, 4 ème édition Eyrolles, Paris, 2007, P 69.
22. Claude-Annie Duplat, **Analyser et maîtriser la situation financière de son entreprise**, Librairie Vuibert, Pris, 2004, P 92.
23. Hubert de la Bruslerie, **Analyse financier information financier diagnostic et évaluation**, 4 ème édition Dunod, Paris, 2010, P 331.
24. بكاري بلخير، مرجع سبق ذكره، ص 56.
25. Direction Général des impôts, Op.cit, P40.
26. Ibid, P41.
27. Georges Legros, **Manuel De Finance D entreprise**, Dunod, Paris, 2010, P167.
28. لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها، الصفحة الزرقاء، البويرة، 2011 ص 134.
29. Pierre Jamar, **L'évaluation des biens immobiliers**, Editor, Belgique, 2012, P1444.
30. قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009، ص 87.
31. نظام رقم 08-09 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009، المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 14، 2010، ص 20.

32. عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر 2011، ص 13.
33. جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06/05 ماي 2013، ص 11.
34. مراد ايت محمد، الياس بدوي، رياض زلاسي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر 2014، ص 08.
35. تيقاوي العربي، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 14/13 ديسمبر، 2011، ص 17.
36. Lila Tahri, *Enjeux D'utilité De La Juste Valeur Aux Entreprises Publique Algériennes*, Revue Nouvelle Economie, Université Djilali Bounaama Khemis Miliana, N 11, Vol 02, 2014, P 54.
37. رفيق يوسف، المحاسبة المعمقة محاضرات مدعمة بأمثلة، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي تبسة، 2007، ص 86.
38. لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 57.
39. عبد الرحمان عطية، المحاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، دار الجيطالي للنشر والتوزيع، برج بوغريج، 2011، ص 139.